

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, über die Beschwerde vom 5.6.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 4.5.2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010, 2011 und 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 2009 wird dahin abgeändert, dass die Einkommensteuer 2009 in Höhe von EUR 18.399,88 festgesetzt wird. Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 5.7.2011 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beim Finanzamt ein. In einer Beilage beantragte er unter anderem die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt für seine zu 100 % behinderte Tochter A von insgesamt EUR 11.379,34; und zwar Kostenbeiträge für Heimunterbringung im X-Institut - Vollinternat in Höhe von EUR 6.065,17; Fahrtkosten laut Aufstellung in Höhe von EUR 3.638,04 und Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung gemäß § 9 Abs 2 bis 4 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 1.676,13. Er gab auch an, dass der Freibetrag gemäß § 5 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 262,- pro Monat durch das bezogene Pflegegeld in Höhe von EUR 14.192,40 gedeckt war. Das Finanzamt berücksichtigte im vorläufig ergangenen

Einkommensteuerbescheid 2009 vom 29.3.2012 EUR 11.326,44 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes als außergewöhnliche Belastungen und begründete dies damit, dass Diäten nach amtlichen Sätzen (laut Beilage in Höhe von EUR 52,80) nicht berücksichtigt werden konnten.

Am 1.3.2012 reichte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 beim Finanzamt ein. In einer Beilage beantragte er unter anderem die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt für seine zu 100 % behinderte Tochter A von insgesamt EUR 13.012,70; und zwar Kostenbeiträge für Heimunterbringung im X-Institut - Vollinternat in Höhe von EUR 7.068,59; Fahrtkosten laut Aufstellung in Höhe von EUR 3.843,- und Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung gemäß § 9 Abs 2 bis 4 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 2.101,11. Er gab auch an, dass der Freibetrag gemäß § 5 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 262,- pro Monat durch das bezogene Pflegegeld in Höhe von EUR 14.184,- gedeckt war. Weiter beantragte er den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung für seine Tochter A in Höhe von EUR 1.320,-. Das Finanzamt berücksichtigte im vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 22.5.2012 antragsgemäß EUR 13.012,70 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes und den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter A.

Am 26.11.2013 reichte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 elektronisch beim Finanzamt ein. In einer Beilage beantragte er unter anderem die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt für seine zu 100 % behinderte Tochter A von insgesamt EUR 13.489,67; und zwar Kostenbeiträge für Heimunterbringung im X-Institut - Vollinternat in Höhe von EUR 7.809,06; Fahrtkosten laut Aufstellung in Höhe von EUR 4.099,20 und Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung gemäß § 9 Abs 2 bis 4 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 1.581,41. Er gab auch an, dass der Freibetrag gemäß § 5 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 262,- pro Monat durch das bezogene Pflegegeld in Höhe von EUR 14.184,- gedeckt war. Weiter beantragte er den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung für seine Tochter A in Höhe von EUR 1.320,-. Das Finanzamt berücksichtigte im vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29.4.2014 antragsgemäß EUR 13.489,67 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes und den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter A.

Am 11.11.2016 reichte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 elektronisch beim Finanzamt ein. In einer Beilage beantragte er unter anderem die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt für seine zu 100 % behinderte Tochter A von insgesamt EUR 13.106,19; und zwar Kostenbeiträge für Heimunterbringung im X-Institut - Vollinternat in Höhe von EUR 7.343,51; Fahrtkosten laut Aufstellung in Höhe von EUR 4.099,20 und Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung gemäß § 9 Abs 2 bis 4 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 1.663,48. Er

gab auch an, dass der Freibetrag gemäß § 5 der VO BGBL 1996/303 in Höhe von EUR 262,- pro Monat durch das bezogene Pflegegeld in Höhe von EUR 14.400,- gedeckt war. Das Finanzamt berücksichtigte im vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 21.11.2016 nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes in Höhe von EUR 1.663,48; Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter A in Höhe von EUR 1.320,- und Kinderbetreuungskosten in Höhe von EUR 2.300,-.

Am 4.5.2018 erließ das Finanzamt endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 berücksichtigte das Finanzamt EUR 7.133,72 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den mit 30 % der Gesamtsumme geschätzten Kosten für die Schule (EUR 1.819,55), den Fahrtkosten (EUR 3.638,04) und den Kosten für Hilfsmittel (EUR 1.676,13).

Im Einkommensteuerbescheid 2010 berücksichtigte das Finanzamt EUR 8.064,69 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den mit 30 % der Gesamtsumme geschätzten Kosten für die Schule (EUR 2.120,58), den Fahrtkosten (EUR 3.843,-) und den Kosten für Hilfsmittel (EUR 2.101,11). Der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter A wurde nicht berücksichtigt.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 berücksichtigte das Finanzamt EUR 8.023,33 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den mit 30 % der Gesamtsumme geschätzten Kosten für die Schule (EUR 2.342,72), den Fahrtkosten (EUR 4.099,20,-) und den Kosten für Hilfsmittel (EUR 1.581,41). Der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter A wurde nicht berücksichtigt.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 berücksichtigte das Finanzamt EUR 7.983,68 an tatsächlichen Kosten aus der Behinderung eines Kindes. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den mit 30 % der Gesamtsumme geschätzten Kosten für die Schule (EUR 2.203,05), den Fahrtkosten (EUR 4.099,20) und den Kosten für Hilfsmittel (EUR 1.681,43). Der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter A wurde nicht berücksichtigt.

Die Begründung zu diesen Bescheiden lautet jeweils auszugsweise: *"ag Belastung Tochter A: Die Zahlungen an das X Institut waren aufzuteilen in Internat (70 %) und Schule (30 %). Da von den Internatskosten das Pflegegeld (Überling nach Kürzung des pauschalen Freibetrages) abzuziehen ist, wirken sich diese nicht aus. Die mit 30 % geschätzten Kosten für die Schule ..., die Fahrtkosten ... und die Kosten für Hilfsmittel etc ... wurden berücksichtigt."*

In seiner Beschwerde vom 5.6.2018 beantragte der Beschwerdeführer neben den vom Finanzamt anerkannten außergewöhnlichen Belastungen die Berücksichtigung von Aufwendungen für die nicht pflegebedingte Betreuung seiner Tochter A in Höhe von EUR

2.300,- pro Jahr und - zusätzlich dazu - des monatlichen Pauschbetrages von EUR 110,- für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter A in allen Streitjahren.

Die Unterbringung seiner Tochter A im Sozialen Zentrum X erfolge überwiegend nicht aus Pflege-, sondern aus Betreuungsgründen. Mit Schreiben vom 17.9.2018 übermittelte der Beschwerdeführer den Reha-Verlaufsbericht vom 3.2.2015 des Sozialen Zentrums X welcher darstelle, dass bei der Unterbringung seiner Tochter A überwiegend die Betreuung und nicht die Pflege im Vordergrund gestanden sei. Seine Tochter habe ausgeprägte körperliche und erhebliche geistige Defizite, sei aber körperlich gesund und im Verhältnis ihrer Möglichkeiten aufgeweckt und mobil. Sie brauche abgesehen von ihrer Inkontinenz kaum Pflege, jedoch rund um die Uhr Betreuung (Aufsicht).

Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ergäbe sich aus Rz 884e der Lohnsteuerrichtlinien (*"Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs 9 EStG 1988 innerhalb der Höchstgrenze von EUR 2.300,- für behinderte Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres sind, sofern es sich nicht um eine pflegebedingte Betreuung handelt, nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen."*). Die Berücksichtigung des monatlichen Pauschalbetrages zusätzlich zu den nachgewiesenen (geschätzten) Kosten für den auswärtigen Schulbesuch ergäbe sich aus Rz 879 der Lohnsteuerrichtlinien (*"Wenn die Bezahlung des Schulgeldes auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würde, können diese Kosten zusätzlich zum Pauschalbetrag gem. § 34 Abs 8 EStG 1988 in voller Höhe berücksichtigt werden - zB Schulgeld für eine Behindertenschule)"*).

Mit Beschwerdeentscheidung vom 17.10.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Der Beschwerdeführer beantragte am 16.11.2018 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Er brachte weiter vor, dass seine Tochter A mit einem Gendefekt geboren worden sei, dessen Hauptauswirkung eine stark reduzierte und verlangsamte körperliche und geistige Entwicklung sei. Seine Tochter brauche daher ständige Betreuung. Sie sei aber körperlich gesund und mobil und nicht krank oder bettlägrig. Für nicht behinderte Kinder im Vorschulalter sei es in ihrem Entwicklungsstadium völlig normal, dass sie Unterstützung und verbale Anleitung oder Aufforderung durch eine Betreuungsperson in Bereichen wie Ankleiden, Essen oder Körperpflege benötigen würden. Für derartige Fälle sei bei behinderten Kindern wegen der verzögerten Entwicklung die Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres vorgesehen.

Sachverhalt

Die 1997 geborene Tochter des Beschwerdeführers, A C, hat aufgrund eines Gendefektes eine Behinderung von 100 %. Für A C wurde in den Streitjahren die erhöhte Familienbeihilfe

bezogen. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den elektronischen Verwaltungsakten des Finanzamtes.

A C bezog in den Streitjahren ein Pflegegeld der Stufe 6 (vgl Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 5.11.2010, Begründung zu Spruchpunkt II, Punkt 1.) in Höhe von insgesamt EUR 14.192,40 im Jahr 2009; von insgesamt EUR 14.184,- im Jahr 2010; von insgesamt EUR 14.184,- im Jahr 2011 und von insgesamt EUR 14.400,- im Jahr 2013. Die angeführten Beträge ergeben sich aus den Beilagen zu den eingereichten Einkommensteuererklärungen.

Rechtslage

[§ 34 EStG 1988](#) idF BGBl I 79/2009 (gültig für die Veranlagungen ab 2009, § 124b Z 157 EStG), BGBl I 111/2010 (gültig für die Veranlagungen ab 2011, § 124b Z 182) bzw BGBl I 112/2012 (gültig für die Veranlagung 2013) lautet auszugsweise:

"(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein....*

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.*
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.*
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.*
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die*

Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen [idF BGBl I 79/2009]

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. [idF BGBl I 111/2010]

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind....

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs 1 oder

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs 2 [idF BGBl I 112/2012].

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an. Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu."

[§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) BGBl 303/1996 lautet:

"Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für **Hilfsmittel** (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der **Heilbehandlung** sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

§ 5 der Verordnung über Außergewöhnliche Belastungen lautet:

"(1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit **monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen** (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer **Sonder- oder Pflegeschule** oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Erwägungen

zu Spruchpunkt I. und II.

Gemäß [§ 1 des Bundespflegegeldgesetzes](#) hat das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen

Personen soweit möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Gemäß § 4 Abs 2 leg cit besteht Anspruch auf Pflegegeld in Höhe der Stufe 6 für Personen, deren Pflegebedarf nach Abs 1 durchschnittlich mehr als 180 Stunden monatlich beträgt, wenn zeitlich unkoordinierbare Betreuungsmaßnahmen erforderlich sind und diese regelmäßig während des Tages und der Nacht zu erbringen sind oder die dauernde Anwesenheit einer Pflegeperson während des Tages und der Nacht erforderlich ist, weil die Wahrscheinlichkeit einer Eigen- oder Fremdgefährdung gegeben ist.

Die Verordnung der Bundesministerin für Arbeit, Gesundheit und Soziales über die Beurteilung des Pflegebedarfes nach dem Bundespflegegeldgesetz (Einstufungsverordnung zum Bundespflegegeldgesetz - EinstV) BGBl II Nr 37/1999 definiert im § 1 Abs 1 den Begriff der Betreuung als alle in relativ kurzer Folge notwendigen Verrichtungen anderer Personen, die vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffen und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre. Dazu zählen insbesondere Hilfestellungen beim An- und Hauskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und der Mobilitätshilfe im engeren Sinn (§ 1 Abs 2 der Verordnung).

Diese Normen differenzieren nicht nach Aufwendungen, welche aufgrund einer (akuten) Krankheit entstehen, und solchen, welche durch eine dauerhaft bestehende körperliche oder geistige Beeinträchtigung bedingt sind. A C ist unzweifelhaft pflegebedürftig im Sinn der zitierten Bestimmungen.

Das in den Streitjahren bezogene Pflegegeld ist entsprechend der Intention des Gesetzgebers zur pauschalen Abdeckung von Aufwendungen für notwendige Hilfestellungen und Betreuung bestimmt. Damit in Einklang stehen die in den §§ 34 Abs 6 und Abs 9 EStG 1988 normierten Anrechnungsregeln: Ein Steuerpflichtiger muss sich bezogene pflegebedingte Geldleistungen (insbesondere das Pflegegeld) auf die dort angeführten, dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähigen Aufwendungen anrechnen lassen, insofern diese Aufwendungen durch das Pflegegeld pauschal abgedeckt werden.

Jene Aufwendungen, die durch pflegebedingte Geldleistungen nicht abgedeckt werden, sind zusätzlich als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Dies betrifft Aufwendungen für Schulbildung gemäß § 5 Abs 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (*Jakom*, EStG, 12.A., Rz 29 zu § 35), die Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlungen gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnort und Internat bzw. Schule. Fahrtkosten zu einer Sonderschule sind im Hinblick auf die Behinderung eines Kindes vom gesetzlichen Zweck des Pflegegeldes nicht erfasst. Solche Fahrtkosten sind ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld als außergewöhnliche

Belastungen gemäß § 5 Abs 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in voller Höhe zu berücksichtigen (vgl VfGH 22.9.2016, [E2556/2015](#); VwGH 20.5.2010, [2007/15/0309](#)).

Auf Sachverhaltsebene hat das Finanzamt die an das Soziale Zentrum X geleisteten Kostenbeiträge im Schätzungsweg im Verhältnis 70 % für die Betreuung im Vollinternat zu 30 % für Schulbildung aufgeteilt. Der Beschwerdeführer ist dieser Aufteilung nicht entgegengetreten und hat eine davon abweichende, tatsächliche Aufteilung der Kosten nicht nachgewiesen. Das Bundesfinanzgericht sieht daher keine Veranlassung, von dieser Aufteilung abzuweichen.

Das Finanzamt hat entsprechend der vorgenommenen Kostenaufteilung in allen Streitjahren die geschätzten Kosten für Schulbildung als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs 6 EStG anerkannt.

Wenn der Beschwerdeführer die Berücksichtigung der Kosten für die Betreuung im Vollinternat im Ausmaß der jährlichen Höchstgrenze von EUR 2.300,- aus dem Titel der **Kinderbetreuung** ([§ 34 Abs 9 EStG 1988](#)) begehrt, übersieht er, dass auch [§ 34 Abs 9 EStG 1988](#) in der für die Streitjahre geltenden Fassung die Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen auf Kosten für Kinderbetreuung normiert (*Jakom*, EStG, 12.A., Rz 88 zu § 34). Eine Gegenüberstellung der gesamten in den Abgabenerklärungen als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel der Behinderung eines Kindes geltend gemachten Kosten mit dem jeweils bezogenen Pflegegeld zeigt, dass das bezogene Pflegegeld die geltend gemachten Kosten in allen Streitjahren übersteigt.

Der Verweis auf eine in den Lohnsteuerrichtlinien vertretene Auffassung der Finanzverwaltung ist nicht geeignet, den Standpunkt des Beschwerdeführers zu stützen. Bei den Lohnsteuerrichtlinien handelt es sich wie bei den Einkommensteuerrichtlinien lediglich um einen Auslegungsbehelf, der allenfalls Bindungswirkung innerhalb der nachgeordneten Dienststellen des Bundesministeriums für Finanzen entwickelt. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesen Richtlinien nicht abgeleitet werden, da sie keinen normativen Inhalt aufweisen. Eine Bindung von Gerichten an diese Richtlinien besteht daher nicht (vgl VwGH 31.1.2018, [Ra 2017/15/0038](#)). Im übrigen ist die in Rz 884e der Lohnsteuerrichtlinien vertretene Auffassung nicht vom Gesetz gedeckt: [§ 34 Abs 9 EStG 1988](#) normiert die Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen auf Kinderbetreuungskosten im Fall des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe und lässt keinen Raum für die in Rz 884e der Lohnsteuerrichtlinien vorgenommene Differenzierung in "*pflegebedingte*" und "*nicht pflegebedingte*" Betreuung.

Der Pauschbetrag für eine **auswärtige Berufsausbildung** im Sinn des [§ 34 Abs 8 EStG 1988](#) in Höhe von EUR 110,- pro Monat ist nicht schon allein aufgrund einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes zu gewähren. Es müssen durch diese auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen (VwGH 14.1.2003, [97/14/0055](#) mwN). Die

tatsächlichen Kosten für Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule sind für ein behindertes Kind, das seinen Eltern den Anspruch auf Familienbeihilfenbezug vermittelt, gemäß § 5 Abs 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Insofern ist diese Bestimmung *lex specialis* zu [§ 34 Abs 8 EStG 1988](#) (aM - allerdings jeweils ohne Begründung - UFS 25.11.2013, RV/1967-W/13 unter Verweis auf *Wanke in Wanke et al*, EStG, Rz 77 zu § 34). Daher ist auch das Beschwerdebegehren auf Zuerkennung des Pauschbetrages von EUR 110,- monatlich (EUR 1.320,- pro Jahr) nicht berechtigt. Zum Verweis des Beschwerdeführers auf eine in den Lohnsteuerrichtlinien formulierte Auffassung der Finanzverwaltung gilt das oben Ausgeführte. Die in Rz 879 der Lohnsteuerrichtlinien vertretene Auffassung ist vom Gesetz nicht gedeckt. Die Berücksichtigung eines Pauschbetrages zusätzlich zur Berücksichtigung sämtlicher tatsächlicher Kosten (Fahrtkosten zur Schule bzw. zum Internat, Schulgeld, Internatskosten), zu deren Abdeckung der Pauschbetrag ausgestaltet ist, wäre im übrigen dem System des Einkommensteuergesetzes 1988 fremd.

zu Spruchpunkt II.

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung und aus Funktionsgebühren. Dies ergibt sich aus seiner Abgabenerklärung für das Jahr 2009.

Der Beschwerdeführer macht in seiner Aufstellung über Fahrtkosten im Zusammenhang mit Hilfsmitteln und Heilbehandlungen für seine behinderte Tochter unter anderem "*4x Reisespesen - Innsbruck x 6 Stunden x EUR 2,20*" in Höhe von EUR 52,80 als außergewöhnliche Belastungen geltend. Damit spricht er offensichtlich Aufwendungen gemäß [§ 26 Z 4 lit b EStG 1988](#) an. Gemäß dieser Bestimmung sind Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen, als Tagesgelder und Nächtigungsgelder vom Arbeitgeber bezahlt werden, keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2009 keinerlei Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#) enthalten keine dem [§ 26 Z 4 lit b EStG 1988](#) vergleichbare Bestimmung. Die außergewöhnlichen Belastungen waren daher gegenüber dem bekämpften Einkommensteuerbescheid 2009 um EUR 52,80 zu kürzen.

zu Spruchpunkt III.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine

solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dieses Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Innsbruck, am 18. Mai 2020